

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2013. gada 12. septembrī (*)

Pievienotās vārta bas nodoklis – Sestā direktīvā 77/388/EEK – 17. un 19. pants – Priekšnodokļa atskaitošana – Preču un pakalpojumu izmantošana gan ar nodokli apliekamiem darījumiem, gan no nodokļa atbrīvotiem darījumiem – Dažas atskaitošana – Dažas aprēķināšana – Filiāles, kas reģistrētas citās dalībvalstīs un trešajās valstīs – To apgrozījuma neemšana vārta

Lieta C-388/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2011. gada 11. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 22. jūlijā, tiesvedībā

Le Crédit Lyonnais

pret

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], M. Ilešis [M. Ilešis], Ž. Ž. Kāzels [J. J. Kasil] (referents) un M. Bergere [M. Berger],

ģenerālvokāts P. Kruss Viljalons [P. Cruz Villalón],

sekretārs V. Turā [V. Tourrès], administrators,

ģemot vārta rakstveida procesu un 2012. gada 27. septembra tiesas sēdi,

ģemot vārta apsvērumus, ko sniedza:

- *Le Crédit Lyonnais* vārda – C. Aldebert, E. Ashworth un C. Reinbold, avocats,
- Francijas valdības vārda – G. de Bergues un J. S. Pilczer, pārstāvji,
- Kipras valdības vārda – E. Symeonidou, pārstāve,
- Apvienotās Karalistes valdības vārda – L. Seeboruth un A. Robinson, pārstāvji, kuriem palīdz R. Hill, barrister,
- Eiropas Komisijas vārda – C. Soulay un L. Lozano Palacios, pārstāves,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2013. gada 28. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās

direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 17. panta 2., 3. un 5. punkta, kā arī 19. panta 1. punkta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Le Crédit Lyonnais* (turpmāk tekstā – “LCL”), kas ir kredītsabiedrība ar juridisko adresi Francijā, un Francijas valsti jautājumā par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitēmās daļas aprēķinu, ko piemēroja LCL par laika posmu no 1988. gada 1. janvāra līdz 1990. gada 31. decembrim.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veic nodokļu maksātājs, kas kā tās rēķojas;

[..]”

4 Šīs direktīvas 4. panta 1. un 2. punkts ir paredzēts:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punkts minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīga materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts ir izteikts šādi:

“Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.”

6 Sestās direktīvas 13. panta B daļā ir noteikts:

“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu izmantošanu:

[..]

d) šādas darbības:

1. Kredīta piešķiršanu un kredīta starpniecību, kā arī kredīta pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

2. Starpniecību vai jebkuras darbības ar kredītu garantijām vai jebkuru citu naudas nodrošinājumu, kā arī kredīta garantiju pārvaldi, ko veic persona, kura piešķir kredītu;

3. Darījums, ieskaitot starpniecību, kas skar noguldījumu un norēķinu kontus, maksājums, pārskaitījums, parāds, ņekus un citus tirgojamus dokumentus, bet izņemot parādu piedziņu un faktoringu;

4. Darījums, ieskaitot starpniecību, kas attiecas uz valūtu, banknotām un monētām, ko lieto par likumīgu maksāšanas līdzekli, izņemot kolekciju priekšmetus; "kolekciju priekšmeti" ir zelta, sudraba vai cita metāla monētas vai banknotes, ko parasti nelieto par likumīgu maksāšanas līdzekli, vai arī monētas, kurām ir numismātiska vērtība;

5. Darījums, ieskaitot starpniecību, izņemot pārvadi un uzraudzību, ar akcijām un daļām sabiedrības vai apvienības, bezseguma parādzņēmumu un citiem vērtspapīriem, izņemot:

- dokumentus, kas rada pašumtiesības uz precēm,
- 5. panta 3. punktā minētās tiesības vai vērtspapīrus;

6. Pašu dalībvalstu noteiktu ieguldījumu fondu vadīšanu;

[..]"

7 Šīs direktīvas 17. pantā ir noteikts:

"1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasjams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļu maksātājs izmanto darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

- a) [PVN], kas ir jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs;
- b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;
- c) [PVN], kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam un 6. panta 3. punktam.

3. Dalībvalstis piešķir katram nodokļa maksātājam arī 2. punktā minētās [PVN] atskaitēšanas vai atmaksājuma tiesības, ciktāl šīs preces un pakalpojumus izmanto šādiem mērķiem:

- a) darījumiem, kas attiecas uz 4. panta 2. punktā minētajām saimnieciskajām darbībām, kuras veiktas citā valstī un kurām būtu tiesības uz nodokļu atskaitēšanu, ja tā notiktu šīs valsts teritorijā,
- b) darījumiem, kam piešķirts atbrīvojums atbilstīgi 14. panta 1. punkta i) apakšpunktam, 15. pantam un 16. panta 1. punkta B, C un D daļai, kā arī šā panta 2. punktam;
- c) jebkuram no darījumiem, kuri ir atbrīvoti atbilstīgi 13. panta B daļas a) un d) punkta 1. līdz 5. apakšpunktam, ja klients ir reģistrēts ārpus Kopienas vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, ko paredzēts izvest uz valsti ārpus Kopienas.

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitēms, gan darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitēms, atskaitēma ir tikai tā [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

Šo da?u saska?? ar 19. pantu nosaka visiem dar?jumiem, ko veic nodok?a maks?t?js.

Dal?bvalstis tom?r var:

- a) at?aut nodok?a maks?t?jam noteikt š?du da?u katrai savas uz??m?jdarb?bas nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atseviš?a uzskaitē;
- b) likt nodok?a maks?t?jam noteikt š?du da?u katrai savas uz??m?jdarb?bas nozarei un veikt atseviš?u uzskaitē katrai nozarei;
- c) at?aut vai likt nodok?a maks?t?jam veikt atskait?šanu, pamatojoties uz visu pre?u un pakalpojumu vai to da?as izmantojumu;
- d) at?aut vai likt nodok?a maks?t?jam veikt atskait?šanu saska?? ar pirmaj? apakšpunkt? noteiktajiem noteikumiem par vis?m taj? min?taj?m prec?m un pakalpojumiem;
- e) noteikt, ka gad?jum?, ja [PVN], kas nodok?a maks?tajam nav atskait?ms, ir nenoz?m?gs, to uzskata par nulli.

[..]"

8 Sest?s direkt?vas 19. panta 1. un 2. punkt? ir noteikts:

"1. Da?u, kas atskait?ma atbilst?gi 17. panta 5. punkta pirmajai da?ai, veido da?skaitlis:

– par kura skait?t?ju ?em kop?jo gada apgroz?juma summu bez [PVN], kura attiecin?ma uz dar?jumiem, par kuriem pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir atskait?ms atbilst?gi 17. panta 2. un 3. punktam,

– par kura sauc?ju ?em kop?jo gada apgroz?juma summu bez [PVN], kura attiecin?ma uz dar?jumiem, kas iek?auti skait?t?j?, un uz dar?jumiem, par kuriem [PVN] nav atskait?ms.
Dal?bvalstis var iek?aut sauc?j? ar? subs?diju summu, iz?emot t?s, kas aprakst?tas 11. panta A da?as 1. punkta a) apakšpunkt?.

Šo da?u nosaka ik gadu, fiks? procentos un noapa?o l?dz ciparam, kas nep?rsniedz n?kamo vien?bu.

2. Neatkar?gi no 1. punkta noteikumiem no atskait?m?s da?as apr??iniem izsl?dz apgroz?juma summas, kuras attiecin?mas uz t?du ražošanas l?dzek?u p?rdošanu, ko nodok?a maks?t?js lieto sava uz??muma vajadz?b?m. Izsl?dz ar? apgroz?juma summas, kuras attiecin?mas uz 13. panta B da?as d) punkt? aprakst?tajiem dar?jumiem, cikt?l tie ir gad?juma rakstura dar?jumi, k? ar? uz gad?juma rakstura nekustamo ?pašumu un finansi?liem dar?jumiem. Ja dal?bvalstis ?steno 20. panta 5. punkt? paredz?to iesp?ju nepiepras?t piel?gojumu par ražošanas l?dzek?iem, t?s var ražošanas l?dzek?u atsavin?šanu iek?aut atskait?m?s da?as apr??inos."

Francijas tiesiskais regul?jums

9 *Code général des impôts* [Visp?r?j? nodok?u kodeksa] versij?, kas bija piem?rojama faktisko apst?k?u laik?, (turpm?k tekst? – "CGI") 271. pant? bija paredz?ts:

"4. Ir ties?bas uz atskait?šanu ar t?diem pašiem nosac?jumiem k?, ja tiem tiktu uzlikts [PVN]:

[..]

b) banku un finanšu pakalpojumiem, kas, piemērojot 261. C panta 1. punkta a)–e) apakšpunkta normas, ir atbrīvoti, ja tie tiek sniegti klientiem, kuri ir reģistrēti Eiropas Ekonomikas kopienas, vai ja šie darījumi ir tieši saistīti ar precēm, kuras paredzēts izvest uz valsti Eiropas Kopienas.”

10 CG/ II pielikuma 212. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa maksātāji, kuri, veicot darbības, kas ietilpst [PVN] piemērošanas jomā, realizē arī darījumus, par kuriem nodoklis nav atskaitāms, ir tiesīgi atskaitīt daļu no [PVN], kas piemērots precēm, kuras ir uzskatāmas par pamatlīdzekļiem minēto darbību veikšanai, kas atbilst šā nodokļa summai, reizinātai ar starpību starp gada ienākumu no darījumiem, par kuriem nodoklis ir atskaitāms, summu un gada ienākumu no visiem veiktajiem darījumiem summu [..].”

11 CG/ II pielikuma 213. pantā bija paredzēts:

“Ja nodokļu maksātājs darbojas nozarē, uz kuru neattiecas identiskas tiesību normas attiecībā uz [PVN], šā mēģinājuma ir atsevišķi rēķināt atskaitēšanas tiesību piemērošanu.

Katra šā vai šā kopums vai šā kas daļa, kuru veido šīs sociālās dzīvokļa, kuru izrēķināšana ir apliekama ar nodokli saskaņā ar [CG/ 257. panta 7. punkta 1) apakšpunkta c) punkta p) daļu, ir darbības nozare.

Atskaitāmo nodokļa summa precēm, kas attiecas uz vairāku nozaru, tiek noteikta, piemērojot 212. pantā paredzēto attiecību.”

12 CG/ II pielikuma 219. panta redakcija bija šāda:

“Nodokļu maksātāji, kas papildus darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms, veic arī darījumus, par kuriem [PVN] nav atskaitāms, var atskaitīt [PVN], kas ir uzlikts šā pašā precēm un pakalpojumiem, šāda apmērs:

a. ja šīs preces un pakalpojumi attiecas vienīgi uz darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms, tiem uzliktais nodoklis ir atskaitāms;

b. ja tie attiecas vienīgi uz darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms, tiem uzliktais nodoklis nav atskaitāms;

c. ja to lietošana vienlaikus attiecas uz darījumiem, par daļu no kuriem [PVN] ir atskaitāms, un uz tiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms, var atskaitīt to uzlikto nodokļa daļu. Šāda tiek noteikta atbilstoši 212.–214. pantā noteiktajiem nosacījumiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

13 LCL ir banka ar juridisko adresi Francijā, kurai pieder filiāles Eiropas Savienības dalībvalstīs un trešajās valstīs.

14 Pēc LCL grāmatvedības pārbaudes par laika posmu no 1988. gada 1. janvāra līdz 1989. gada 31. decembrim un pēc diviem paziņojumiem par uzdevumu, nodokļu administrācija LCL nosūtīja atgādinājumus, tostarp par PVN [samaksu] par norādīto laika posmu. Šie atgādinājumi tika izdoti tādā, ka šā administrācija atteicās ņemt vērē, pretēji LCL deklarācijās norādītajam, LCL galvenā uzdevuma sniegto aizdevumu Eiropas Francijas teritorijas nodibinātajām filiālēm

procentu summas, kuras t? nor?d?ja CGI II pielikuma 212. pant? paredz?taj? PVN atskait?m?s da?as skait?t?j? un sauc?j?.

15 1994. gada 20. j?lij? *LCL* iesniedza pirmo s?dz?bu par šiem atg?din?jumiem, apgalvojot, ka šo procentu summu var?ja ?emt v?r? PVN atskait?m?s da?as apr??in?. 1996. gada 31. decembr? t? iesniedza otro s?dz?bu, l?dzot atmaks?t summas, ko t? uzskat?ja par p?rmaks?t?m par iepriekš min?tajiem laikposmiem, un t?s summas, ko t? 1990. un 1991. gad? samaks?ja par laikposmu no 1990. gada 1. janv?ra l?dz 31. decembrim, apgalvojot, ka, ja procentu summa, par ko sabiedr?bas galvenais uz??mums ir izrakst?jis r??inu fili?l?m, nevar tikt ?emta v?r? t?d??, ka t?s galvenais uz??mums kop? ar sav?m ?rvalstu fili?l?m ietilpst vien? vien?b?, tad ien?kumi no dar?jumiem, ko p?d?j?s veic ar trešaj?m person?m, ir j?uzskata par t?s ien?kumiem un j??em v?r?, apr??inot tai piem?rojamo atskait?mo da?u.

16 T? k? nodok?u administr?cija noraid?ja š? s?dz?bas, *LCL* c?la pras?bu *Tribunal administratif de Paris* [Par?zes Administrat?vaj? ties?]. Ar 2004. gada 5. oktobra spriedumu t? noraid?ja min?to pras?bu. T? k? ar? vi?as pret šo spriedumu iesniegt? apel?cijas s?dz?ba tika noraid?ta, *LCL* v?rs?s *Conseil d'État* [Valsts Padom?] ar kas?cijas s?dz?bu.

17 Savas apel?cijas s?dz?bas pamatojumam *LCL* nor?da, ka, lai noteiktu t?s galven? uz??muma izdevumu atskait?mo PVN da?u, j??em v?r? cit?s Savien?bas dal?bvalst?s un trešaj?s valst?s re?istr?to fili??u ien?kumi, jo no [Tiesas] 2006. gada 23. marta sprieduma liet? C?210/04 *FCE Bank* (Kr?jums, l?2803. lpp.) izrietot, ka š?s fili?les un galvenais uz??mums to starp? past?voš?s saiknes d?? ir j?uzskata par vienu nodok?u maks?t?ju.

18 T? apgalvo, ka *Cour administrative d'appel de Paris* [Par?zes Administrat?v? apel?cijas tiesa] esot izmantojusi ar [Savien?bas] principu par PVN kop?j?s sist?mas neitralit?ti nesader?gu interpret?ciju, jo t? ir nospriedusi, pirmk?rt, ka Savien?bas dal?bvalst? re?istr?tas fili?les ir atseviš?as PVN maks?t?jas un ka, nosakot to atseviš?o da?u, j??em v?r? vi?u ien?kumi, kurus nevar otrreiz izmantot k? pamatojumu galven? uz??muma ties?b?m uz atskait?šanu, un, otrk?rt, ka Eiropas Savien?b? re?istr?tas fili?les, kuras var vai nu neb?t PVN maks?t?jas, vai uz kur?m var attiekties citas ties?bu normas, ties?bu uz atskait?šanu izmantošanas nol?k? ir uzskat?mas par "daž?d?m darb?bas nozar?m".

19 Šajos apst?k?os *Conseil d'État* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

"1) Vai, iev?rojot noteikumus par [PVN] teritori?lo piem?rojam?bu, [...] Sest?s direkt?vas [...] 17. panta 2. un 5. punkts un 19. pants var tikt interpret?ti t?d?j?di, ka, lai apr??in?tu tajos paredz?to atskait?mo da?u, dal?bvalst? re?istr?tajam [sabiedr?bas] galvenajam uz??mumam ir j??em v?r? katras t?s fili?les, kas re?istr?ta cit? dal?bvalst?, ien?kumi un attiec?gi vai t?s fili?l?m ir j??em v?r? visi sabiedr?bas g?tie ien?kumi, kam ir piem?rojams [PVN]?

2) Vai tas attiecas ar? uz fili?l?m, kas ir re?istr?tas ?rpus Eiropas Savien?bas, it ?paši attiec?b? uz 17. panta 3. punkta a), k? ar? c) apakšpunkt? paredz?taj?m ties?b?m uz [nodok?a] atskait?šanu saist?b? ar 13. panta B da?as d) punkta 1.–5. apakšpunkt? paredz?tajiem banku un finanšu dar?jumiem, kuri tiek veikti klientiem, kas re?istr?ti ?rpus [Savien?bas]?

3) Vai atbilde uz diviem pirmajiem jaut?jumiem var atš?irties daž?d?s dal?bvalst?s atkar?b? no 17. panta 5. punkta p?d?j? da?? pied?v?taj?m iesp?j?m, it ?paši attiec?b? uz daž?du darb?bas nozaru izveidošanu?

4) Gad?jum?, ja atbilde uz vienu no pirmajiem diviem jaut?jumiem ir apstiprinoša, pirmk?rt, vai š?da atskait?m?s da?as piem?rošana ir j?attiecina tikai uz [PVN], kas uzlikts galven? uz??muma

izdevumiem par labu ?rvalstu fili?l?m, atskait?šanas ties?b?m un [..], otrk?rt, vai ?rvalst?s g?to ien?kumu ?emšanai v?r? ir j?notiek atbilstoši fili?les valst? vai galven? uz??muma valst? piem?rojamajiem noteikumiem?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

20 Vispirms ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru Tiesai LESD 267. pant? noteikt?s sadarb?bas ar valstu ties?m proced?ras ietvaros valsts tiesai ir j?sniedz der?ga atbilde, kas tai ?autu izties?t t?s izskat?šan? esošo lietu. Šaj? kontekst? attiec?gaj? gad?jum? Tiesai ir j?p?rformul? tai uzdotais jaut?jums (skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *FCE Bank*, 21. punkts).

21 Šaj? zi?? j?nor?da, ka ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las uzzin?t, k?d? veid? j?nosaka, pirmk?rt, sabiedr?bas Francij? re?istr?ta galven? uz??muma PVN atskait?m? da?a un, otrk?rt, š?s sabiedr?bas fili??u, kas ir re?istr?tas ?rpus š?s dal?bvalsts, atskait?m? da?a. Tom?r, cikt?l pamatlieta ir tikai par nodok?u maks?t?jas sabiedr?bas galvenajam uz??mumam piem?rojam?s atskait?m?s da?as noteikšanu, nav lietder?gi detaliz?t? veid? izskat?t š?s sabiedr?bas ?rpus š?s dal?bvalsts re?istr?taj?m fili?l?m piem?rojam?s atskait?m?s da?as apr??inu.

22 L?dz ar to pirmais jaut?jums ir j?saprot k? t?ds, kur? b?t?b? tiek vaic?ts, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 2. un 5. punkts, k? ar? 19. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka, lai noteiktu piem?rojamo PVN atskait?mo da?u sabiedr?bai, kuras galvenais uz??mums atrodas dal?bvalst?, t? var ?emt v?r? savu cit?s dal?bvalst?s nodibin?to fili??u apgroz?jumu.

23 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, ir b?tiski atg?din?t, ka, lai noteiktu Savien?bas ties?bu normas piem?rošanas jomu, ir j??em v?r? gan t?s formul?jums, gan konteksts, gan ar? t?s m?r?i (skat. it ?paši 2009. gada 29. oktobra spriedumu liet? C?174/08 *NCC Construction Danmark*, Kr?jums, I?10567. lpp., 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

24 Šaj? zi?? j?konstat?, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 2. un 5. punkta, k? ar? 19. panta 1. punkta teksts pats par sevi ne?auj apgalvot, ka, lai noteiktu tai sabiedr?bai, kuras galvenais uz??mums ir re?istr?ts dal?bvalst?, piem?rojamo PVN atskait?mo da?u, š? sabiedr?ba var ?emt v?r? savu cit?s dal?bvalst?s re?istr?to fili??u ?stenoto apgroz?jumu.

25 Run?jot par kontekstu, kur? atrodas š?s normas, un to m?r?iem, ir j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 17. un 19. pants ir da?a no XI sada?as, kas ir velt?ta atskait?jumiem.

26 Sest?s direkt?vas 17. pant? un turpm?kajos pantos paredz?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?šanu veido neat?emamu PVN meh?nisma sast?vda?u un t?s princip? nevar tikt ierobežotas (2005. gada 6. oktobra spriedums liet? C?243/03 Komisija/Francija, Kr?jums, I?8411. lpp., 28. punkts un taj? min?t? judikat?ra, un 2008. gada 18. decembra spriedums liet? C?488/07 *Royal Bank of Scotland*, Kr?jums, I?10409. lpp., 14. punkts).

27 Atskait?šanas sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN, kas tam j?maks? vai ko tas samaks?jis saist?b? ar visu savu saimniecisko darb?bu. L?dz ar to PVN sist?ma nodrošina piln?gu neitralit?ti attiec?b? uz nodok?u uzlikšanu uz??m?jdarb?bai neatkar?gi no t?s m?r?iem vai t?s rezult?tiem, ar nosac?jumu, ka pati min?t? uz??m?jdarb?ba princip? ir apliekama ar PVN (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Royal Bank of Scotland*, 15. punkts un min?t? judikat?ra).

28 Konkr?t?k – ar Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punktu ir noteikts rež?ms, kas ir piem?rojams

ties?b?m uz PVN atskait?šanu, ja t?s attiecas uz prec?m un pakalpojumiem, ko nodok?a maks?t?js vienlaikus izmanto “gan 2. un 3. punkt? nor?d?tajiem dar?jumiem, par kuriem nodoklis ir atskait?ms, gan dar?jumiem, par kuriem nodoklis nav atskait?ms”. T?d? gad?jum? atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmajai da?ai atskait?šana ir at?auta tikai par to PVN da?u, kas ir sam?r?ga ar pirmo ar nodokli apliekamo dar?jumu summu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Royal Bank of Scotland*, 17. punkts).

29 Atbilstoši Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta otrajai da?ai ties?bas uz nodok?a atskait?šanu tiek noteiktas atbilstoši da?ai, kuru apr??ina saska?? ar š?s direkt?vas 19. pantu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Royal Bank of Scotland*, 18. punkts).

30 J?konstat?, ka, t? k? atskait?m?s da?as apr??ins ir atskait?jumu rež?ma elements, tad uz k?rt?bu, k?d? veic šo apr??inu, k? ar? uz min?to atskait?jumu rež?mu, attiecas valsts ties?bu akti PVN jom?, kuros noteiktie nodok?i j?piem?ro darb?bai vai dar?jumiem.

31 Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš? da?a ?auj katras dal?bvalsts nodok?u iest?d?m paredz?t ties?bu uz nodok?a atskait?šanu noteikšanas metodi, ?aujot t?m paredz?t atseviš?as atskait?m?s da?as noteikšanu katrai uz??muma darb?bas nozarei vai nodok?a atskait?šanu atkar?b? no visu vai da?as pre?u un pakalpojumu piesaistes k?dai prec?zai darb?bai, vai pie noteiktiem nosac?jumiem pat paredzot izsl?gšanu no ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Royal Bank of Scotland*, 19. punkts).

32 Š? sprieduma 31. punkt? esošo konstat?jumu turkl?t atbalsta apst?klis, ka PVN atmaks?šanas k?rt?ba, vai nu to atskaitot, vai atmaks?jot, ir tikai nodok?u maks?t?ja re?istr?cijas vietas funkcija (šaj? zi?? skat. 2009. gada 16. j?lija spriedumu liet? C?244/08 Komisija/It?lija, 25. un 33. punkts).

33 Turkl?t j?preciz?, ka j?dziens “re?istr?cijas vieta” attiecas ne tikai uz nodok?u maks?t?ja juridisko adresi, bet ar? uz past?v?giem uz??mumiem Sest?s direkt?vas izpratn?, kuri tam var pieder?t cit?s dal?bvalst?s. T?d?j?di sabiedr?ba, kas ir re?istr?jusi savu juridisko adresi dal?bvalst? un kam pieder past?v?gais uz??mums cit? dal?bvalst?, š? apst?k?a d?? ir uzskat?ma par re?istr?tu šai p?d?j? valst? darb?b?m, kas tur tiek veiktas, un t? nevar l?gt atmaks?t taj? samaks?to PVN saska?? ar Padomes 1979. gada 6. decembra Astoto direkt?vu 79/1072/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu saska?ošānu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – k?rt?ba pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanai nodok?u maks?t?jiem, kas nav re?istr?ti attiec?gaj? valst? (OV L 331, 11. lpp.), un Padomes 1986. gada 17. novembra Tr?spadsmīto direkt?vu 86/560/EEK par dal?bvalstu likumu saska?ošānu attiec?b? uz apgroz?juma nodok?iem – pievienot?s v?rt?bas nodok?a atmaks?šanas k?rt?ba nodok?iem pak?autaj?m person?m, kas nav re?istr?tas Kopienas teritorij? (OV L 326, 40. lpp.). Šim past?v?gajam uz??mumam ir j?l?dz š?s dal?bvalsts iest?d?m atskait?t atbilstošo PVN saist?b? ar pirkumiem, kuri ir veikti šaj? valst? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Komisija/It?lija, 33. un 35. punkts).

34 T? k? Tiesa ir nospriedusi, ka vien? dal?bvalst? esošais past?v?gais uz??mums Sest?s direkt?vas izpratn? un cit? dal?bvalst? esošais galvenais uz??mums ir viens PVN maks?t?js (iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/It?lija, 38. punkts), no t? izriet, ka vien?gais nodok?u maks?t?js ir pak?auts ne tikai t? re?istr?cijas valst? piem?rojamam [nodok?u] rež?mam, bet ar? visiem nacion?lajiem nodok?a atskait?šanas rež?miem, kuri ir noteikti t? past?v?go uz??mumu atrašanās vietas dal?bvalst?s.

35 Tom?r, t? k? [atskait?m?s] da?as apr??ina k?rt?ba ir atskait?jumu rež?ma pamatelements, tad, apr??inot dal?bvalst? re?istr?ta nodok?u maks?t?ja galvenajam uz??mumam piem?rojamo [atskait?mo] da?u, nevar ?emt v?r? visu šim nodok?u maks?t?jam cit?s dal?bvalst?s piederošo past?v?go uz??mumu ?stenoto apgroz?jumu, ar to b?tiski nekait?jot racion?lai valsts PVN jomas

tiesību aktu piemērošanas jomu sadalei un šīs [atskaitījums] daļas *raison d'être*.

36 Turklāt šāda Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkta, kā arī 19. panta 1. punkta interpretācija ir saderīga ar šo normu mērķi.

37 Kas attiecas uz PVN neitralitātes principu, kurš būtu jāievieš ar atskaitījumu režīmu, jākonstatē, ka – kā norādīja arī ģenerālvokāts savu secinājumu 67.–69. punktā – nav pierādīts, ka tas, ka nodokļu maksātājam tiek atļauts aprēķināt konkrētā dalībvalstī reģistrētam galvenajam uzņēmumam piemērojamo atskaitījumu daļu, ģemot vērā citās dalībvalstīs reģistrēto vieta pastāvīgo uzņēmumu īstenoto apgrozījumu, visos gadījumos garantētu labāku minētā principa ieviešanu salīdzinājumā ar sistēmu, kas paredz, ka nodokļu maksātājam katrā valstī, kurā to var uzskatīt par pastāvīgo uzņēmumu pašņieku Sestās direktīvas izpratnē, ir jānosaka atsevišķa atskaitījuma daļa.

38 Tātad, kā to pareizi ir norādījuši Lielbritānijas un Ziemeļārijas Apvienotā Karaliste, šāda veida nodokļu maksātāja galvenajam uzņēmumam piemērojamās atskaitījuma daļas noteikšana izraisītu to, ka attiecībā uz visiem šā nodokļu maksātāja pirkumiem, ko tas veic sava galvenā uzņēmuma [juridiskās adreses] dalībvalstī, palielinātos tā PVN daļa, kuru šis galvenais uzņēmums var atskaitīt, pat ja kādā šo pirkumu daļai nav nekāda sakara ar ģrupas šīs valsts reģistrēto pastāvīgo uzņēmumu darbību. Līdz ar to piemērojamās atskaitījuma daļas vērtība tiktu izkropota.

39 Visbeidzot, šāds atskaitījuma daļas noteikšanas veids var kaitēt Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkta un 6. panta 3. punkta, kurā dalībvalstīm ir noteikta konkrēta rīcības brīvība, lietderīgajai iedarbībai, mazinot to izdarītās izvēles ietekmi nodokļu politikas jomā.

40 ģemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts, kā arī 19. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai noteiktu sabiedrībai, kuras galvenais uzņēmums atrodas vienā dalībvalstī, piemērojamo PVN atskaitījumu daļu, tā nevar ģemt vērā tās filiāli, kas nodibinātas citās dalībvalstīs, īstenoto apgrozījumu.

Par otro jautājumu

41 Ar savu otro jautājumu iesniedzītāsa būtu jānoskaidro, vai, ģemot vērā Sestās direktīvas 17. panta 3. punkta a) un c) apakšpunktu, sabiedrība ar galveno uzņēmumu vienā dalībvalstī, nosakot tai piemērojamo PVN atskaitījumu daļu, var ģemt vērā savu trešās valsts nodibināto filiāli īstenoto apgrozījumu.

42 Šajā ziņā jāatgādina, kā izriet no šā sprieduma 30.–33. punkta, ka atskaitījumu režīms balstās uz piemērojamo valsts tiesību normu teritorialitātes principu un ka, ja nodokļu maksātājam pieder pastāvīgais uzņēmums citā dalībvalstī, kas nav viņa juridiskās adreses valsts, tad Sestās direktīvas normu piemērošanas dēļ tiek uzskatīts, ka pārdotā valstī viņš uzņēmējdarbību veic no šā pastāvīgā uzņēmuma.

43 Tomēr jākonstatē, ka nedz Sestās direktīvas preambulā, nedz tās noteikumos nav nekādu norāžu, kas ļautu secināt, ka tas, ka nodokļu maksātājam pieder pastāvīgais uzņēmums ģrupas Savienības, ietekmētu šim nodokļu maksātājam piemērojamo atskaitījumu režīmu viņa juridiskās adreses dalībvalstī.

44 No tā izriet, kā konstatēja arī ģenerālvokāts savu secinājumu 81. punktā, ka tādā situācijā, kādā ir pamatlieta, nevar likumīgi apgalvot, ka ģrupas Eiropas Savienības reģistrēto pastāvīgo uzņēmumu sniegtie pakalpojumi šajā trešās valsts reģistrētiem pakalpojumu

sa??m?jiem b?tu j?uzskata par paša galven? uz??muma sniegtiem pakalpojumiem.

45 Šo konstat?jumu neatsp?ko arguments, ka sabiedr?bai ar juridisko adresi dal?bvalst?, kurai pieder fili?le trešaj? valst?, PVN d?? b?tu j?piem?ro t?di paši nodok?i k? sabiedr?bai, kura ar? ir re?istr?ta šaj? dal?bvalst? un sniedz t?dus pašus pakalpojumus, bet neizmantojot š?du fili?li, vai kurai šo darb?bu veikšanai pieder fili?le šaj? trešaj? valst?. Faktiski š?s daž?d?s iesp?jas atspogu?o skaidri atš?ir?gas situ?cijas, un l?dz ar to taj?s nevar piem?rot vien?du nodok?u rež?mu.

46 Šaj? zi?? j?piebilst, ka parasti nodok?a maks?t?ji ir ties?gi br?vi izv?l?ties organizatorisk?s strukt?ras un dar?jumu k?rt?bu, ko tie uzskata par visatbilstoš?ko to saimnieciskajai darb?bai un lai ierobežotu savu nodok?u slogu (2010. gada 22. decembra spriedums liet? C?277/09 *RBS Deutschland Holdings*, Kr?jums, l?13805. lpp., 53. punkts).

47 T? uz??m?ja izv?le starp ar nodokli neapliekamam un apliekamam dar?jumiem var pamatoties uz elementu kopumu, tostarp uz fisk?liem apsv?rumiem, kas saist?ti ar PVN objekt?vo rež?mu (skat. 2001. gada 9. oktobra spriedumu liet? C?108/99 *Cantor Fitzgerald International*, *Recueil*, l?7257. lpp., 33. punkts).

48 Turkl?t, k? izriet no Tiesas past?v?g?s judikat?ras, ja nodok?a maks?t?jam ir izv?le starp diviem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas izv?l?ties t?du savas darb?bas strukt?ru, kas tam ?auj samazin?t savu nodok?u par?du (skat. it ?paši 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax u.c.*, Kr?jums, l?1609. lpp., 73. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *RBS Deutschland Holdings*, 54. punkts).

49 T?tad uz otro jaut?jumu j?atbild, ka Sest?s direkt?vas 17. panta 3. punkta a) un c) apakšpunkts j?interpret? t?d?j?di, ka, lai noteiktu sabiedr?bai, kuras galvenais uz??mums atrodas dal?bvalst?, piem?rojamu PVN atskait?mo da?u, t? nevar ?emt v?r? savu trešaj?s valst?s nodibin?to fili??u ?stenoto apgroz?jumu.

Par trešo jaut?jumu

50 Ar savu trešo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka t? ?auj dal?bvalstij saglab?t sp?k? normu par atskait?m?s da?as apr??in?šanu atkar?b? no nodok?u maks?t?jas sabiedr?bas darb?bas nozares, at?aujot tai ?emt v?r? t?s fili?les, kas nodibin?ta cit? dal?bvalst? vai trešaj? vals?, ?stenoto apgroz?jumu.

51 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, j?atg?dina, ka no Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta un 19. panta 1. punkta formul?juma izriet, ka š? p?d?j? norma attiecas tikai uz š?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmaj? da?? paredz?taj?m atskait?maj?m da??m un l?dz ar to nosaka detaliz?tus apr??ina noteikumus tikai attiec?b? uz da?u, kas min?ta šaj? p?d?j? no div?m min?taj?m norm?m, k? ar? – paplašinot – attiec?b? uz atskait?jumu, kas j?veic, piem?rojot š?s direkt?vas 17. panta 5. punkta treš?s da?as d) apakšpunktu (šaj? noz?m? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Royal Bank of Scotland*, 22. punkts, un 2012. gada 8. novembra spriedumu liet? C?511/10 *BLC Baubank*, 21. punkts).

52 Tiesa ar? nosprieda, ka gad?jum?, ja Sestaj? direkt?v? nav dotas nor?des, dal?bvalst?m, iev?rojot Savien?bas ties?bas, k? ar? kop?j?s PVN sist?mas pamatprincipus, ir j?nosaka metodes un noteikumi, kas regul? PVN priekšnodok?a atskait?m?s da?as apr??in?šanu. ?stenojot š?s pilnvaras, min?taj?m valst?m ir j??em v?r? š?s direkt?vas m?r?is un strukt?ra (skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *BLC Baubank*, 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

53 Tomēr jākonstatē, ka atsaucoties Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā uz "darbības nozarēm" nevar interpretēt kā tādus, kas attiektos uz "eogrāfiskām zonām".

54 Kā izriet arī no Sestās direktīvas 4. panta 1. un 2. punkta, jēdziens "darbības" Sestās direktīvas kontekstā attiecas uz dažādiem uzņēmējdarbības veidiem, kā, piemēram, ražotāja, tirgotāja vai pakalpojumu sniedzāja darbības.

55 No tā izriet, ka dalībvalsts, pamatojoties uz 17. panta 5. punkta trešās daļas noteikumiem, nevar atļaut tās teritorijā reģistrēt nodokļu maksātājam, lai aprēķinātu tā darbības nozarei piemērojamo atskaitamo daļu, ņemot vērā rūpus šīs valsts reģistrāta pastāvīgā uzņēmuma īstenoto apgrozījumu.

56 Līdz ar to uz trešo jautājumu jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta trešā daļa jāinterpretē tādējādi, ka tā neaizliedz dalībvalstij saglabāt spēkā normu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājas sabiedrības atskaitamo daļu aprēķina pēc darbības nozares, tai ņemot vērā citā dalībvalstī vai trešajā valstī reģistrētas filiāles īstenoto apgrozījumu.

Par ceturto jautājumu

57 Ņemot vērā uz diviem pirmajiem jautājumiem sniegtās atbildes, nav jāatbild uz ceturto jautājumu.

Par tiesāšanas izdevumiem

58 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) **Padomes 1977. gada 17. maija Padomes Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma, 17. panta 2. un 5. punkts, kā arī 19. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai noteiktu sabiedrībai, kuras galvenais uzņēmums atrodas vienā dalībvalstī, piemērojamo PVN atskaitamo daļu, tā nevar ņemt vērā savu filiāli, kas nodibināta citās dalībvalstīs, īstenoto apgrozījumu;**

2) **Sestās direktīvas 77/388 17. panta 3. punkta a) un c) apakšpunkts, kā arī 19. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, lai noteiktu sabiedrībai, kuras galvenais uzņēmums atrodas dalībvalstī, piemērojamo pievienotās vērtības nodokļa atskaitamo daļu, tā nevar ņemt vērā savu trešajā valstīs nodibināto filiāli īstenoto apgrozījumu;**

3) **Sestās direktīvas 77/388 17. panta 5. punkta trešā daļa jāinterpretē tādējādi, ka tā neaizliedz dalībvalstij saglabāt spēkā normu, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājas sabiedrības atskaitamo daļu aprēķina pēc darbības nozares, tai ņemot vērā citā dalībvalstī vai trešajā valstī reģistrētas filiāles īstenoto apgrozījumu.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.